

実務対応報告第 47 号**「非化石価値の特定の購入取引における需要家の会計処理に関する当面の取扱い」の公表****公表にあたって**

近年、多くの企業が脱炭素、低炭素化に向けた取組みを活発化させており、当該取組みの 1 つとして、いわゆるバーチャル電力購入契約（Virtual Power Purchase Agreement）（以下「バーチャル PPA」という。）により取得した非化石価値と別途調達する再生可能電力でない電力を組み合わせることで実質的に再生可能電力を調達したことと同じ効果を得られる手法がみられます。

今後も各企業の環境意識の高まりとともに、バーチャル PPA の利用がさらに拡大することが見込まれる中、バーチャル PPA に関する会計上の取扱いが明確ではないとして、2023 年 11 月に公益財団法人財務会計基準機構内に設けられている企業会計基準諮問会議に対して、バーチャル PPA の需要家における会計処理について検討するよう要望が寄せられました。

これを受けて、2024 年 7 月に開催された第 530 回企業会計基準委員会において、企業会計基準諮問会議より、バーチャル PPA の会計処理に関して、標記の「非化石価値の特定の購入取引における需要家の会計処理に関する当面の取扱い」（以下「本実務対応報告」という。）の開発時点の我が国におけるバーチャル PPA に関する実務を考慮してニーズの高い領域について当面の取扱いを定めることが当委員会に提言され、当委員会では、バーチャル PPA において取引される非化石価値に係る需要家の会計処理に関する当面の取扱いについて検討を重ねてまいりました。

今般、2025 年 11 月 4 日開催の第 563 回企業会計基準委員会において、本実務対応報告の公表を承認しましたので、本日公表いたします。

本実務対応報告につきましては、2025 年 3 月 11 日に公開草案を公表し、広くコメント募集を行った後、当委員会に寄せられた意見を踏まえて検討を行い、公開草案の内容を一部修正した上で公表するに至ったものです。

本実務対応報告の概要

以下の概要は、本実務対応報告の内容を要約したものです。

■ 範囲

➤ **本実務対応報告の対象者の範囲（本実務対応報告第1項、第5項(2)及びBC5項）**

（内容）

本実務対応報告では、非化石価値の特定の購入取引における需要家の会計上の取扱いを定めている。ここで、需要家とは、後述する「本実務対応報告を適用する契約の範囲」に掲げる特徴を有する契約を締結する者のうち、非化石価値を自己使用目的で購入する者をいう。

（理由）

企業会計基準諮問会議に寄せられたテーマ提案では、本実務対応報告を適用する契約の当事者である需要家及び発電事業者の双方の会計上の取扱いを検討する場合には一定の時間を要することが予想される中、早期の対応が必要であることに鑑み、より広範囲に影響があると考えられる需要家の会計上の取扱いのみを検討することが提案された。これを踏まえて、当委員会は、本実務対応報告において需要家の会計上の取扱いを定めることとし、発電事業者の会計上の取扱いは定めないこととした。

➤ **本実務対応報告を適用する契約の範囲**

- ・ **発電事業者と需要家の相対の契約（本実務対応報告第2項、BC10項からBC12項及びBC17項）**

（内容）

本実務対応報告を適用する契約の範囲については、非化石価値取引において需要家による非化石価値の転売（子会社又は関連会社への融通を除く。以下同じ。）が想定されておらず、発電事業者から需要家に電力の取引を伴わずに非化石価値を移転する契約のうち概ね次の特徴を有するものとする。

- (1) 発電事業者と需要家の相対の契約である。
- (2) 需要家は、発電事業者との間で、契約で指定された再生可能電力発電設備の発電量に応じた量の非化石価値を購入する契約を締結する。
- (3) 需要家は、当該非化石価値を買い取る義務を負う。

（理由）

企業会計基準諮問会議からの提言は、本実務対応報告の開発時点の我が国におけるバーチャル PPA に関する実務を考慮して当面の取扱いを定めた上で、実務の進展や国際的な会計基準の審議の動向を注視し、国際的な会計基準における取扱いがより明確になったこと等を契機として必要に応じて見直しを行うというものであった。これを踏まえて、当委員会は、当面の取扱いを検討するにあたって、現在我が国において行われているバーチャル PPA の一般的な取引形態において需要家が取得する非化石価値の性質や取引条件等を基礎として整理を行い、本実務対応報告第2項(1)から(3)のとおり、本実務対応報告

を適用する契約が有する特徴を列挙した。

・ **特定卸供給事業者等と需要家の契約（本実務対応報告第3項、第4項、第5項(5)及びBC13項からBC16項）**

（内容）

上述の発電事業者と需要家の相対の契約に加えて、本実務対応報告は、非化石価値取引において需要家による非化石価値の転売が想定されておらず、特定卸供給事業者等から需要家に電力の取引を伴わずに非化石価値を移転する契約のうち同様の特徴を有するものについても適用する。

（理由）

本実務対応報告の開発時点の制度上、需要家は特定卸供給事業者との直接取引においても非化石価値を購入することが認められている。

特定卸供給事業者との取引はさまざまな類型があるが、特定卸供給事業者と需要家の相対で締結された非化石価値の移転に関する契約で、再生可能電力発電設備で発電を行う者の再生可能電力発電設備を指定した上で、当該再生可能電力発電設備の発電量に応じた量の非化石価値を特定卸供給事業者から需要家が購入し、需要家が当該非化石価値を買い取る義務を負う場合には、本実務対応報告を適用して会計処理を行うことが考えられる。したがって、本実務対応報告第3項(1)から(3)に列挙した特徴を有する契約に本実務対応報告を適用することとした。

加えて、需要家が非化石価値の移転に関する契約を締結する相手方になり得る者として、電気事業法(昭和39年法律第170号)上の特定卸供給事業者の定義は満たさないが、複数の再生可能電力発電設備を束ねることで再生可能電力発電設備の発電変動を吸収し、安定した供給力として卸電力市場などへ電力の供給を行う者も挙げられる。本実務対応報告上は、このような役割を担う者を特定卸供給事業者に準ずる者として、特定卸供給事業者とまとめて「特定卸供給事業者等」と定義した上で、本実務対応報告を適用するにあたり、「発電事業者」を「特定卸供給事業者等」と読み替えるものとする定めを置くこととした。

また、本実務対応報告の開発時点の制度上、特定卸供給事業者等は電気事業法上の発電事業者以外の発電者から非化石価値を調達することも想定されているため、再生可能電力発電設備で発電を行う者は電気事業法上の発電事業者に限らないこととした。

■ **実務上の取扱い**

➤ **非化石価値を受け取る権利及び対価の支払義務に関する会計処理（本実務対応報告第6項、第7項及びBC25項からBC34項）**

（内容）

需要家は、非化石価値を受け取る権利について、契約で指定された再生可能電力発電設備による発電が行われ、かつ、金額を信頼性をもって測定できる時点において費用処理を行い、対価の支払義務に係る負債を計上する。遅くとも国による電力量の認定時点では、

金額を信頼性をもって測定できるものとして取り扱う。

(理由)

本実務対応報告を適用する契約では、需要家が契約で指定された再生可能電力発電設備の発電量に応じた量の非化石価値を購入することをあらかじめ約束しているため、発電により将来非化石価値を受け取る権利及び対価の支払義務が需要家に生じていることを考慮すると、発電時点において需要家が非化石価値を受け取る権利及び対価の支払義務の会計処理を行うことが考えられる。

しかしながら、国による電力量の認定時点より前は非化石価値の量が確定していないこと等により、発電時点において会計処理を行うことが実務的に困難な場合があることが想定されることから、発電が行われ、かつ、金額を信頼性をもって測定できる時点において会計処理を行うこととした。

一方、国による電力量の認定時点では、非化石価値の量が確定することとなり、契約内容や卸電力市場で決定される電力価格（以下「卸電力市場価格」という。）等に基づき価格についても情報を得ることができると考えられるため、遅くとも当該時点においては金額を信頼性をもって測定できるものとして取り扱うこととした。

また、我が国の会計基準では、資産の定義及び認識要件は明示的に定められていないが、将来の経済的便益の流入又は将来の経済的資源の流出の削減をもたらす蓋然性が高い項目について、会計上、資産を認識していると考えられる。この点、本実務対応報告の開発時点の我が国における制度において、需要家が取得する非化石価値は第三者への転売が想定されておらず、また、需要家に温室効果ガスの排出量の削減義務は課されていない。このため、非化石価値及び非化石価値を受け取る権利は、将来の経済的便益の流入又は経済的資源の流出の削減を間接的にしか捉えることができず、将来の経済的便益の流入又は経済的資源の流出の削減をもたらすかどうかについて不確実性があると考えられることから、費用処理することとした。

➤ **対価の差金決済を行う場合の取扱い(本実務対応報告第8項及びBC35項からBC38項)**

(内容)

非化石価値の対価として、契約上の固定価格と卸電力市場価格の差額に契約で指定された再生可能電力発電設備の発電に応じた電力量を乗じて得た金額を発電事業者と需要家との間で決済する（以下「差金決済」という。）場合において、卸電力市場価格が契約上の固定価格を上回ることにより、需要家が対価を受け取ることとなるときは、当該対価を費用から減額する。

(理由)

非化石価値の対価の支払条件が差金決済の場合は、需要家が支払う対価がマイナスとなることがあり得るが、需要家が支払う対価がマイナスとなるのは、卸電力市場価格が契約上の固定価格を上回る場合であり、電力量がマイナスとなって需要家が発電事業者に対して非化石価値を引き渡す義務を負うことはないことを踏まえると、需要家は常に非化石価値を取得しており、その対価はプラスにもマイナスにもなり得るものと考えられ

る。このため、本実務対応報告では非化石価値を受け取る権利について費用処理することとしたことから、需要家が支払う対価がマイナスとなる場合には、マイナスの対価を費用から減額することとした。

➤ **子会社又は関連会社への非化石価値の融通（本実務対応報告第 2 項、第 5 項(2)、第 9 項、BC6 項から BC9 項、BC39 項及び BC40 項）**

（内容）

子会社又は関連会社への非化石価値の融通に関して、次のとおり定めている。

- (1) 本実務対応報告を適用する契約を締結する者が、その子会社又は関連会社に融通する目的で非化石価値を購入する場合において、当該子会社又は関連会社が非化石価値を自己使用目的で取得するときは、当該契約を締結する者を「需要家」として取り扱う。
- (2) 需要家がその子会社又は関連会社に融通する目的で非化石価値を購入する場合、当該需要家とその子会社又は関連会社との間の取引については、両者の合意内容に基づき会計処理を行う。

（理由）

本実務対応報告の開発時点における我が国の制度上、調達効率化や与信面等を理由にグループの親会社が調達した非化石価値をグループ内の他社に融通したいという要望があったことを背景として、親会社が購入した非化石価値を会社法（平成 17 年法律第 86 号）上の子会社又は会社計算規則（平成 18 年法務省令第 13 号）上の関連会社に融通することが認められている。

このような制度を前提に、子会社又は関連会社に代わり親会社がまとめて非化石価値を購入することはグループ経営の一環として通常考え得ることから、親会社から子会社又は関連会社への融通を「転売」として本実務対応報告の適用対象外とするのではなく、子会社又は関連会社において自己使用目的となる場合には、グループ全体としては自己使用目的であるとして本実務対応報告の適用対象とすることとした。この場合、本実務対応報告を適用する契約を締結する者を「需要家」として取り扱うこととした。

需要家が子会社又は関連会社に融通する目的で非化石価値を購入した場合、需要家は、子会社又は関連会社へ融通する分も含めて費用処理を行った上で、需要家と子会社又は関連会社の取引について取引の経済実態を適切に表すように両者の合意内容に基づき会計処理を行うこととした。

■ **適用時期等**

➤ **適用時期（本実務対応報告第 10 項及び BC46 項）**

（内容）

本実務対応報告は、適用時期について次のとおり定めている。

- (1) 2026 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用する。
- (2) ただし、公表日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用するこ

とができる。

(理由)

本実務対応報告の適用開始日より前に締結されている契約については、本実務対応報告の適用により会計処理の変更が生じる場合があると考えられることから、一定の準備期間を確保することとした。

ただし、できるだけ速やかに適用可能とすることへのニーズは一定程度あると考えられることから、早期適用を認めることとした。

➤ **経過措置（本実務対応報告第 11 項、BC47 項及び BC48 項）**

(内容)

本実務対応報告を適用することによりこれまでの会計処理と異なることとなる場合、需要家に生じた非化石価値を受け取る権利で、契約で指定された再生可能電力発電設備により適用初年度の期首までに発電が行われ、かつ、金額を信頼性をもって測定できるものについては、当該非化石価値を受け取る権利の金額を適用初年度の期首の利益剰余金に加減する。この場合、当該期首時点で国による電力量の認定時点が到来しているものに係る金額は、適用初年度の期首の利益剰余金に加減する金額に含める。

(理由)

本実務対応報告を遡及適用する場合、どの時点で金額を信頼性をもって測定することが可能となるかを判断することになるが、当該判断にあたり用いた情報が対象となる過去の財務諸表が作成された時点で入手可能であった情報か、又はその後に判明した情報であるかどうかを判断することが困難な場合があると考えられるため、本実務対応報告の適用にあたっては、遡及適用を求めないこととした。

以 上

【参考】非化石価値取引の概要

本実務対応報告の開発時点において、本実務対応報告第 2 項(1)から(3)の特徴を有する契約に基づく非化石価値取引は、概ね以下から構成される（本実務対応報告 BC23 項）。

- (1) 契約の締結
需要家は、発電事業者との間で、指定された再生可能電力発電設備の発電量に応じた量の非化石価値を購入する契約を締結する。
- (2) 発電事業者による発電
発電事業者は、契約で指定された再生可能電力発電設備で発電を行う。
- (3) 発電事業者による電力量の申請
発電事業者は、発電月から 2 か月後の末日までに、一般送配電事業者から通知された電力量に基づき電力量を国へ申請する。
- (4) 国による電力量の認定
国は、取引される非化石価値の信頼性を担保するため、発電事業者から報告を受けた電力量が正確な値であることを認定する。当該認定により、需要家が受け取る非化石価値の量が確定する。認定結果は発電月から 3 か月後の月末（電力量の申請期限から 1 か月後）に、国から発電事業者へ通知される。また、国は、認定した電力量を一般社団法人日本卸電力取引所（以下「取引所」という。）へ通知する。
- (5) 発電事業者の口座残高の増加
取引所は非化石価値取引の参加者ごとに非化石価値を管理する口座を設けており、取引参加者は保有する非化石価値の量を確認することができる。取引所は、国から通知された電力量に基づき、取引所が用意するコンピュータ・システム（以下「非化石価値取引システム」という。）において発電事業者の非化石価値の口座残高を増加させる。
- (6) 非化石価値の移転
非化石価値は、発電事業者と需要家が契約において合意した日に発電事業者から需要家へ移転する。
- (7) 需要家による対価の支払
需要家は、契約で定められた日に非化石価値の対価を発電事業者に支払う。
- (8) 需要家の口座残高の増加
取引所は、発電事業者からの非化石価値の移転の申請に基づき、非化石価値取引システムにおいて発電事業者の口座残高を減少させるとともに、需要家の口座残高を増加させる。非化石価値の移転の申請が行われる時期は毎月又は 3 か月ごとなど個々の契約により異なるが、遅くとも下記(10)の口座の凍結までには当該申請が行われ、取引所は需要家の口座残高を増加させる。
- (9) 非化石価値の使用
需要家は、非化石価値を「地球温暖化対策の推進に関する法律」（平成 10 年法律

第 117 号) の報告等に使用する。

(10) 口座の凍結

取引所の口座は毎年 6 月に凍結される。

以 上